



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF

Processo nº	15586.001383/2009-13
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	1201-003.401 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	10 de dezembro de 2019
Recorrente	JACAREÍPE COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005

IRPJ. CSLL. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A não apresentação da escrituração, prevista para o optante do lucro presumido, e dos documentos atinentes às suas operações autoriza o arbitramento do lucro. A fiscalização, na busca da verdade tributária, pode utilizar de todos os meios lícitos de prova, inclusive extratos bancários que, em conjunto com outros elementos, tais como as informações extraídas das DIRF regularmente processadas, demonstrem a receita efetiva da contribuinte.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL. A Lei- nº 9.430, de 1996, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza lançar o imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Inexistindo matéria específica, de fato ou de direito a ser examinada, aplica-se à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em face da relação de causa e efeito entre ambos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a conselheira Bárbara Melo Carneiro, que dava provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Bárbara Melo Carneiro.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa, Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar

Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro.

Relatório

Trata o presente processo de lançamentos efetuados (e-fls. 1663 e ss) de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; Contribuição para o PIS/Pasep; Contribuição para o Fin. da Seg. Social – COFINS, a serem acrescidos de juros de mora e de multa de 75%, ano calendário 2005.

2. Por economia processual, reproduzo a seguir o relatório da Resolução 1202000.155 – da 2^a Câmara / 2^a Turma Ordinária do CARF (e-fls. 2233 e ss), que bem resume o litígio:

“Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra a empresa acima identificada para formalizar o lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 318.705,29 e, em decorrência deste, da contribuição social sobre o lucro líquido—CSLL, no valor de R\$ 154.217,38, do programa de integração social —PIS, no valor de R\$ 92.815,96 e da contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS, no valor de R\$ 428.381,60, bem como dos juros de mora e da multa de ofício no percentual de 75%.

2. A ação fiscal se iniciou com a lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal (fl. 34/6), com base no mandado de procedimento fiscal (MPF) nº 0720100.2009.012338, em que o contribuinte foi intimado para:

2.1. apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, o contrato social completo e alterações contratuais;

2.2. apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, instrumento de procuração para pessoa competente acompanhar os atos de fiscalização;

2.3. manter à disposição da fiscalização, para exame, todos os documentos e papéis que serviram de base à escrituração de seus livros fiscais e comerciais relativos ao período de janeiro a dezembro de 2005;

2.4. informar, por escrito, se existia processo judicial impetrado contra a Fazenda Nacional relativo a impostos e contribuições federais devidos no ano-calendário de 2005;

2.5. apresentar o livro Razão do ano calendário de 2005.

2.6. manter à disposição da fiscalização, para exame, todos os documentos e demais papéis que servira de base para a escrituração dos seus livros fiscais e comerciais relativos ao período de 01/2005 a

12/2005, tendo em vista que os mesmos poderão ser solicitados para comprovação e exame;

2.7. entregar os livros, documentos e informações solicitados no Serviço de Fiscalização da DRF VITÓRIA no endereço ali descrito, sendo as informações prestadas por escrito, qualquer impossibilidade de apresentação deverá ser justificada dentro do prazo para resposta.

3. O termo de início de fiscalização foi recepcionado, via postal, pelo contribuinte em 09 de junho de 2009, cf. aviso de recebimento (AR) de fl. 37;
4. Em 15/06/2009 foi expedido termo de reintimação fiscal com as mesmas exigências contidas no termo citado no item 3 e recepcionado pelo contribuinte em 17/06/2009, cf AR de fl 41;
5. Correspondência datada de 18/06/2009 é encaminhada pelo contribuinte a RFB (fls. 42/3): apresentando o contrato social (fls. 44/50); indicando o sócio administrador João Gilberto Sartório como pessoa competente para acompanhar a fiscalização; informando que está providenciando a documentação contendo a movimentação econômico financeira da empresa em 2005; informando que não possui demanda judicial contra a Fazenda Nacional.
6. Além das informações prestadas cf. item anterior, em sua resposta intimação fiscal, o contribuinte, em relação ao livro Razão de 2005 informa que não encerrara ainda a sua escrituração e solicita um prazo razoável para o cumprimento da obrigação acessória.
7. Em correspondência datada de 19/06/2009 (fl. 51), o contribuinte atende ao termo de reintimação fiscal de 15/06/2009, referindo-se às informações nele pedidas, e constantes do termo de inicio de ação fiscal, bem como registrando carência de resposta ao pedido feito na resposta anterior.
8. Em 3/07/2009, a RFB encaminha nova intimação fiscal (fls. 52/4) para o contribuinte, exigindo a apresentação do livro Razão ou Caixa e dos extratos bancários da empresa do ano-calendário de 2005, cuja recepção se deu pela interessada em 7/07/2009, cf. AR de fl. 55.
9. Em resposta à intimação, a interessada apresenta expediente datado de 9/07/2009 (fls. 56/7) informando que:
 - 9.1. em relação ao livro Caixa do ano-calendário de 2005, "o contribuinte contratou empresa de consultoria para realizar o encerramento da escrituração do livro caixa de 2005, uma vez que este ainda não está apto a ser entregue".
 - 9.2. quanto aos extratos bancários da empresa em 2005, o "contribuinte requereu junto as instituições financeiras Banco Real, Santander e Safra a emissão dos mesmos ", fazendo juntar cópias dos pedidos feitos aos referidos bancos (fls.58/61)
10. Em expediente de 7/08/2009 (fl. 64/5) firmado pela interessada, esta apresenta extratos bancários do ano-calendário de 2005 referentes aos bancos Sudameris (fls. 66/87) e Safra (fls. 88/102), informa que não possui conta no Banco Santander em 2005 e que o encerramento da escrituração do livro Razão ainda não foi concluído, requerendo dilação do prazo para apresentação do mesmo, em 30 dias.
11. A RFB reintima a interessada, em 4/09/2009, nos mesmos termos da intimação anterior — apresentar livro Razão ou Caixa e extratos bancários de 2005, intimação recebida em 10/09/2009 (fl. 106) e respondida em 21/09 (fl. 107), informando que os extratos bancários de 2005 já foram entregues à RFB sob protocolo, que os documentos fiscais de 2005 já estão separados e a disposição na forma solicitada e que o livro Caixa de 2005 ainda se encontra em fase de conclusão e será encaminhado tão logo seja concluído.
12. Em 6/10/2009, a RFB lavra termo de intimação e constatação (fl.108/9), exigindo do contribuinte a apresentação, no prazo de 10 dias, de explicações para a origem, e apresentar comprovantes, dos depósitos bancários listados nas planilhas anexas (fls.110/18) e constatando que a conta corrente nº 6.625 da agência 2313 do Banco nº 237 (fls.119/51) de titularidade de SST Serviços e Representações Ltda, tinham como

contrapartidas os créditos de vendas efetuadas pela JACAREIPE Comércio de Bebidas Ltda.

13. O termo referido no item anterior foi recebido pela interessada em 13/10/2009 (AR de fl. 152), que o respondeu em 23/10/2009 (fl. 153/4) para explicar que:

13.1. a origem dos depósitos bancários listados nas planilhas anexas ao termo de intimação "é a venda de mercadorias a clientes, atividade empresarial do intimado, cuja cópia do livro de saídas de mercadorias de 2005(fls.168/277) junta para comprovar as vendas do período";

13.2. dentre os depósitos citados, existem também os decorrentes do contrato de prestação de serviços de gestão de cobranças firmado com a empresa SST Serviços e Representações Ltda, juntando cópia do contrato social dessa empresa (fl.155/67). Afirma a intimada que os depósitos feitos entre as contas correntes da JACAREIPE e da SST "se referem a contrato de prestação de serviços de gestão de carteira de cobrança e dos cheques pré datados, pagamentos dos fornecedores de matéria prima, controle do estoque de produtos acabados e matéria prima e alocação de recursos junto a entidades financeiras e afins"

14. A RFB requisitou informações sobre movimentação financeira da interessada ao Banco Rural (fl. 278), Banco Safra (fl.316), Sudameris Brasil (fls.340), Uniletra SA Sociedade de Credito e Investimento (fl.385), deles recebendo as informações respectivamente as fls.280/315 (Banco Rural), 342/84 (Real/Sudameris, incorporado pelo Banco Santander), 387/406 (Uniletra).

15. O Banco Bradesco SA, intimado, apresentou relação de movimentação financeira da SST — Serviços e Representações Ltda, CNPJ 02692381/000142 (fls. 407 a 1587).

16. Ao fim da fiscalização, o auditor fiscal produziu o Relatório Fiscal de fls. 1626/33, que descreve os trabalhos realizados e apresenta as seguintes conclusões:

16.1. os valores que circularam pela conta corrente da SST Serviços e Representações Ltda, CNPJ 02692381/000142 no Banco Bradesco pertenciam de fato empresa JACAREIPE Comércio de Bebidas Ltda, vez que se tratavam de valores referentes a vendas por ela feitas (fl. 1626), além do que, as duas empresas pertencem aos mesmos sócios e se localizam no mesmo endereço;

16.2. após o exame do Livro de Saída apresentado pela empresa, constatou-se que os valores de vendas foram os seguintes no ano calendário de 2005 (fl. 1630):

16.3. O contribuinte entregou DCTF e DIPJ pelo lucro presumido, sendo que os valores declarados em DCTF (fl. 1630) não foram pagos;

16.4. como a empresa não apresentou seus livros contábeis, ficou impossível verificar se a movimentação bancária estava escriturada de acordo com as suas vendas, sendo que até a data de elaboração do relatório fiscal, não constava o pagamento dos débitos declarados e tampouco a entrega dos livros contábeis;

16.5. em virtude da não apresentação dos livros Diário, Razão, não houve alternativa para a fiscalização a não ser apurar o IRPJ e a CSLL pelo lucro arbitrado, com base na movimentação bancária, que foi considerada omissão de receita por falta de comprovação de sua origem, vez que a própria empresa informou que se trata de créditos oriundos de sua atividade empresarial (fl. 1631);

16.6. foi lavrado auto de infração de IRPJ com arbitramento da receita decorrente de depósitos de origem não explicada e nem comprovada (base legal do art. 530, III, 532 e 537 do RIR 99 c/c art. 27, I, e 42 da Lei 9.430/96) e reflexos (fl. 1632 e seguintes), cuja ciência a interessada teve em 17/11/2009 (AR fl. 1668)

17. Não se conformando com a autuação, a autuada apresentou impugnação (fl. 1669) e seguintes, apresentando as seguintes razões de defesa:

17.1. a impugnante atendeu a todos os itens dos termos de início de fiscalização e, embora desobrigada da escrituração do livro Razão, conforme lhe ampara o art. 527, § único do RIR/99 c/c os art. 251, caput, 259. caput, RIR/99, se predispõe a fazê-lo, mediante a concessão de prazo, para afastar a tributação pelo lucro arbitrado;

17.2. até o presente momento a impugnante não teve apreciado seu pedido de concessão de prazo para escrituração do livro razão, que não é obrigatório;

17.3. a impugnante não comprehende a motivação das intimações, vez que entregou os extratos bancários, já disponibilizou os documentos em sua sede, não obteve resposta quanto ao prazo para entrega dos livros e não teve os documentos inspecionados;

17.4. a auditora fundamenta a exigência tributária em créditos bancários cuja origem foi comprovada, pois são oriundos da atividade econômica da impugnante, conforme livro de saída de mercadoria e apuração de ICMS, cujo valor é superior ao que transitou em sua conta corrente e da prestadora de serviços SST Serviços e Representação Industrial Ltda;

17.5. foi exigido IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre fato gerador já lançado por homologação pelo impugnante, tendo o fiscal exigido tributo sobre a mesma hipótese de incidência;

17.6. a imputação de tributação por meio do lucro arbitrado é ilegal, contraria o que dispõe a legislação tributária já que não existe omissão de rendimentos e os livros contábeis não são obrigatórios, o livro caixa a impugnante não teve resposta acerca do prazo para sua apresentação e toda a documentação ficou à disposição da auditora que não compareceu para auditá-los;

17.7. a autuada refuta todos os fatos imputados a si como ilícitos tributários;

17.8. a auditora estendeu a fiscalização e ultrapassou o prazo máximo para sua finalização sem a prorrogação científica à impugnante, visto que o MPF fixa um prazo para ultimação dos trabalhos da fiscalização de 120 dias;

17.9. o procedimento fiscal violou o direito constitucionalmente garantido da impugnante ao sigilo fiscal bem como ao devido processo legal visto que a LC 105/2001 condiciona a quebra do sigilo a existência de processo administrativo ou procedimento fiscal em curso e ao juízo da autoridade administrativa competente concluindo pela indispensabilidade da medida;

17.10. a quebra do sigilo era dispensável, pois que toda a documentação foi colocada à disposição da auditoria no curso da fiscalização, não podendo ser justificada pela não entrega pela autuada de livros que não são obrigatórios ou pela ausência de apresentação do livro caixa, cujo pedido de prazo para apresentação não teve resposta da auditora;

17.11. a preliminar de violação do sigilo bancário só é possível na esfera da investigação criminal, quando autorizada judicialmente;

17.12. a quebra do sigilo bancário da impugnante se deu de forma indiscriminada, imotivada e desprovida de qualquer fundamentação e a ampla defesa e o contraditório não foram garantidos à impugnante;

17.13. a origem dos numerários tidos como receitas de origem não comprovadas foi reconhecida pela auditora como sendo da atividade operacional da empresa, o que caracteriza a falta de justa causa ou pressupostos legais para a tributação pelo lucro arbitrado bem como qualquer omissão de receita quanto a esses valores;

17.14. não estava obrigada à escrituração do livro Razão, visto que a impugnante optou pelo lucro presumido e, quanto ao livro Caixa, foi solicitado prazo para entrega do mesmo, o que não foi apreciado pela auditora;

17.15. foram desconsiderados os valores regularmente declarados por meio de DCTF, DIPJ e DACON, o que afronta o princípio da legalidade, vez que se está constituindo crédito tributário duas vezes sobre o mesmo fato gerador, ou bitributação do CSLL, PIS e COFINS sobre a mesma receita;

17.16. a origem dos depósitos foi comprovada pelo livro de Registro de Saída de Mercadorias, que indica o faturamento do ano-calendário e, além disso, demais documentos e notas fiscais de saída de mercadorias estavam à disposição da RFB para serem autuados, o que não ocorreu;

17.17. não cabe o arbitramento do lucro, visto que o auditor possui outras técnicas de fiscalização que não foram utilizadas para levantar a movimentação financeira da empresa, bem como a impugnante não opôs nenhuma obstrução ao bom e regular andamento da ação fiscal;

17.18. Ao fim, requer: o acolhimento das preliminares para se declarar a nulidade da ação fiscal e pelo julgamento de improcedência dos autos de infração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

18. Pretende a impugnante seja realizada perícia nos depósitos feitos nas notas fiscais de 2005 (que não foram juntadas por representarem mais de 19000 documentos) e documentos a serem apresentados pela SST — Comércio e Representações Industriais Ltda, indispensáveis à comprovação da inexistência do ilícito fiscal, dando vista as partes para manifestação, observando-se o princípio do contraditório e ampla defesa; o assistente de perícia da impugnante será nomeado assim que determinada a realização da mesma, e propõe os seguintes quesitos:

18.1. A movimentação bancária é compatível com a venda de mercadoria realizada.

18.2. O valor dos depósitos se origina nas vendas de mercadorias da impugnante.”

19. Pugna pela produção de todos os meios de prova admitidos na legislação.

É o relatório.

Em 11 de outubro de 2011 foi prolatado o Acórdão nº 1241.431, da 5^a Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro, fls. 2088/2115, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE FISCALIZATÓRIA.
INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa antes de iniciado o prazo para a impugnação do lançamento, haja vista que, no decorso da ação fiscal, inexiste litígio ou contraditório, por força do artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972.

PRELIMINAR DE NULIDADE. MPF MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO.

Sendo o mandado de procedimento fiscal norma de natureza procedural, servindo de instrumento, na essência, de afirmação da validade da ação fiscal e, portanto, com efeitos preponderantemente “intra corporis”, não há por que se

acatar os argumentos de nulidade. A suposta inobservância por parte do autuante de norma infralegal relativa à emissão e PRORROGAÇÃO do MPF não atinge a competência dessa autoridade fiscal na realização plena das suas atividades legalmente próprias e nem torna nulo o lançamento.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

PEDIDOS DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA.

A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para o deslinde de questão controversa, não se justificando a sua realização quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

E incabível a realização de diligência e perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ SIGILO BANCÁRIO.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial. A obtenção de informações junto As instituições financeiras, por parte da administração tributária, não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais por dever de ofício.

IRPJ. CSLL. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A não apresentação da escrituração prevista para o optante do lucro presumido e dos documentos atinentes às suas operações autoriza o arbitramento do lucro. A fiscalização, na busca da verdade tributária, pode utilizar de todos os meios lícitos de prova, inclusive extratos bancários que, em conjunto com outros elementos, tais como as informações extraídas das DIRF regularmente processadas, demonstrem a receita efetiva da contribuinte.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

PRESUNÇÃO LEGAL. A Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza lançar o imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Na ausência de pagamento antecipado, bem como nos casos comprovados de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial de 5 anos, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, desloca-se para a regra geral, prevista no art. 173, I, do mesmo diploma legal.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Exercício: 2005

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se A CSLL, ao PIS e A COFINS, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido”

Cientificada em 09/12/11 e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolado em 01/01/12, em cujo arrazoado reprisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório.

3. Através da Resolução 1202000.155 (e-fls. 2233 e ss) a 2^a Turma Ordinária da 2^a Câmara da 1^a Seção do CARF resolveu sobrestar julgamento para aguardar a decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria quebra de sigilo bancário sem autorização judicial.

4. Tendo-se em vista a edição da Portaria MF nº 545, de 28 de novembro de 2013, que revogou os §§ 1º e 2º do art. 62^a do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprovou o então Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o processo retornou para prosseguimento do julgamento, em conformidade com as normas do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

5. O recurso ao CARF é tempestivo. Presentes os demais requisitos de admissibilidade dele conheço.

6. O Recorrente não adiciona provas de suas alegações, de que o valor considerado como omissão de receita já teria sido declarado. Em resumo o Recorrente repete alguns dos fundamentos de sua impugnação, quais sejam: o valor considerado como omissão de receita já teria sido declarado; a quebra de seu sigilo bancário foi inconstitucional e dispensável (já que teria cedido os extratos); não lhe foi concedido prazo adicional para apresentação do livro caixa; agiu com boa-fé, o que tornaria incabível a imposição de multa; as multas são desproporcionais e inconstitucionais; não poderia haver arbitramento, já que os valores lançados foram declarados; não poderia haver arbitramento, pois haveria outras técnicas para a determinação do lucro e porque houve a apresentação dos livros.

7. Não cabe qualquer dos reclamos do Recorrente. Isto porque: a quebra do seu sigilo bancário se deu na forma e nas hipóteses legais; não ofereceu os extratos bancários em sua inteireza; não apresentou os livros fiscais, mesmo após várias intimações, viabilizando o arbitramento pelo Fisco conforme art. 530, III do RIR/99; não comprovou a origem dos depósitos bancários, mesmo após a intimação para a justificativa de forma individualizada para cada depósito; não comprovou a existência de impedimento para a apresentação de eventuais provas (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72) ou a necessidade de diligência para a sua coleta (art. 18 do Decreto 70.235/72); usou conta bancária de empresa laranja para acolher parte de sua movimentação bancária (hipótese admitida pelos próprios envolvidos); não comprovou que a receita omitida e a receita declarada eram coincidentes. Desta forma, concordo com o já exposto pela decisão recorrida, razão pela qual reproduzo o voto vencedor daquele acórdão, conforme autoriza o § 3º do art. 57 do Ricarf:

(...)

21. O resultado da ação fiscal empreendida pela DRF Vitória sobre a interessada para o ano calendário de 2005 foi a lavratura de auto de infração do IRPJ e demais decorrentes autos de infração de CSLL, PIS e COFINS. A autuante registra que a empresa entregou DIPJ relativa ao ano calendário de 2005 pelo lucro presumido, mas omitiu os livros contábeis solicitados pela fiscalização, impedindo que se fizesse a conferência da movimentação bancária com sua escrituração fiscal, não tendo realizado nenhum pagamento de tributo (fl. 1831).

22. Segundo a autuante, a omissão na apresentação dos livros pela interessada (Diário, Razão) não deu a ela outra alternativa sendo apurar o IRPJ e a CSLL pelo lucro arbitrado, baseado em sua movimentação bancária, que foi considerada omissão de receita por falta de comprovação de sua origem (fl. 1831).

23. Embasou o ponto de vista da autuante e a capitulação legal da infração os artigos 287, 530, III, 537 e 957 do RIR199 — citados no seu Relatório Fiscal (fls. 1631/2), parte integrante do auto de infração, além dos artigos 27 e 42 da Lei nº 9430/96 e 532 e 537 do RIR199, no corpo do auto de infração (fls. 1636/7), que assim dispõem:

(...)

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

24. Ampara-se a interessada, para pedir a nulidade da ação fiscal, em que a quebra do sigilo bancário da impugnante se deu de forma indiscriminada, imotivada e desprovida de qualquer fundamentação e a ampla defesa e o contraditório não foram a ela garantidos;

24.1. que o procedimento fiscal violou o direito constitucionalmente garantido da impugnante ao sigilo fiscal bem como ao devido processo legal visto que a LC 105/2001 condiciona a quebra do sigilo a existência de processo administrativo ou procedimento fiscal em curso e ao juízo da autoridade administrativa competente concluindo pela indispensabilidade da medida;

24.2. Diz também, que a auditora fiscal estendeu a fiscalização e ultrapassou o prazo máximo para sua finalização sem a prorrogação científica a impugnante, visto que o MPF fixa um prazo para ultimação dos trabalhos da fiscalização de 120 dias.

25. Não é o entendimento deste julgador que tais alegações possam caracterizar a nulidade do lançamento, pelas seguintes razões:

SIGILO BANCÁRIO / FISCAL

25.1. a quebra do sigilo bancário da interessada se deu, segundo o autuante, porque regularmente intimado e reintimado, o contribuinte não atendeu as exigências fiscais, especialmente quanto a entrega dos livros de sua contabilidade que pudessem retratar os atos e fatos contábeis de sua atividade empresarial e, portanto, não o foi de forma indiscriminada ou imotivada, tampouco desprovida de fundamentação, pois esta compõe o Relatório Fiscal, parte integrante do auto de infração e o próprio corpo deste;

25.1.1. Inicialmente, no que concerne a obtenção dos dados relativos à movimentação bancária, cabe esclarecer que o art. 38 da Lei nº 4.595, de 1964, já autorizava a ação fiscal, conforme se depreende de sua leitura:

(...)

25.1.2. Constata-se que o texto legal enumerava apenas dois requisitos para permitir ao Fisco o exame de documentação bancária: a existência de um processo instaurado e a

manifestação da autoridade competente, considerando-os indispensáveis. Não há exigência de autorização judicial.

25.1.3. Ocorre que, a autoridade administrativa, ao solicitar às instituições financeiras os extratos bancários do contribuinte, estava se valendo de meios e instrumentos de fiscalização criteriosamente dados pelo ordenamento jurídico para que a ação fiscal possa ter o mínimo de eficácia e dar, não só aos órgãos de fiscalização tributária, mas a toda sociedade um resultado que demonstre, de maneira inequívoca, haver indícios de omissão de rendimentos em certas condutas.

25.1.4. Vedar ao Fisco o acesso a este tipo de informação seria amordaçar o próprio Estado que, diante de evidências trazidas pela arrecadação da CPMF, deveria se manter calado sem a capacidade de efetivar uma ação de fiscalização que produzisse resultados altura da verdade dos fatos cristalinamente evidenciados pela movimentação bancária dos contribuintes.

25.1.5. Ademais, todos os contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, estão obrigados a prestar informações ao fisco sobre seus rendimentos e operações financeiras, tanto que apresentam regularmente declarações de rendimentos, ficando sujeitos à auditoria das informações prestadas, momento em que pode ser-lhes exigida a documentação comprobatória (artigo 927 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000 de 1999).

25.1.6. Pode ocorrer, no entanto, de o contribuinte negar-se a apresentar tais comprovantes, ou até mesmo nem os possuir, restando ao fisco buscá-los nas instituições onde se deram as transações, como em bancos. Assim, o fornecimento de informações por instituições bancárias vem apenas substituir o dever ao qual estão sujeitos os contribuintes por lei.

25.1.7. É o próprio Código Tributário Nacional, lei 5.172/66 e suas posteriores alterações que, em seu artigo 197, inciso II, impõe a obrigação de os bancos e outras instituições financeiras prestarem informações de que disponham com relação aos negócios ou atividades de terceiros:

(...)

25.1.8. Observe-se ainda que, assim como os funcionários dos estabelecimentos bancários, os agentes fazendários estão sujeitos ao dever de resguardar as informações apuradas, não só em virtude do sigilo bancário, mas em função de um manto maior, que é o sigilo fiscal. O mero repasse dos dados à Receita Federal pelo banco não infringe este dever. A transferência destas informações a terceiros é que significaria a quebra do sigilo. Em um procedimento administrativo-fiscal somente têm acesso As informações auditadas os agentes do Fisco e o próprio contribuinte. O segredo, portanto, permanece intocado.

25.1.9. De qualquer maneira, cumpre notar que o art. 38 da Lei n.º 4.595, de 1964, foi, posteriormente, substituído, no que se refere às investigações fiscais, pelo art. 8º da Lei n.º 8.021, de 14 de abril de 1990, in verbis:

(...)

25.1.10. Ressalte-se que a utilização do dispositivo legal supra pelas autoridades administrativas, além de correta, era obrigatória, em razão do caráter vinculado de sua função.

25.1.11. No entanto, a matéria em foco foi tratada pela Lei Complementar 105 de 10 de janeiro de 2001, que teve seu artigo 6º regulamentado pelo Decreto 3.724, da mesma data. Seu artigo 1º, § 3º, inc. VI, artigo 5º e artigo 6º preceituam:

(...)

25.1.12. Vê-se, assim, que a autoridade fiscal obedeceu aos estritos ditames desta Lei Complementar, ao fazer o requerimento. As instituições envolvidas após o inicio do procedimento fiscal. Desta forma, a teor das normas citadas, não houve nenhuma violação à legislação vigente quanto ao sigilo bancário da contribuinte.

25.1.13. Por outro lado, ao mesmo tempo que a Legislação dá ao Fisco esta prerrogativa, ela impõe aos servidores públicos - aos quais vierem a ter conhecimento, por dever de ofício, das informações bancárias e mesmo Aquelas protegidas pelo manto do sigilo fiscal — sérias restrições, inclusive com a tipificação penal do ato de revelar fato de que tenha ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo.

25.1.14. A matéria em foco é regulada, também, nos arts. 918, 998 e 999 do vigente Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000, de 26/03/1999.

(...)

25.1.15. Portanto, a legislação tributária, ao conceder a possibilidade de obtenção de informações junto As instituições financeiras, está dando instrumentos para o Fisco poder levar a contento aquilo que a sociedade clama que ele o faça, qual seja, dar eficácia As normas tributárias. Pois de nada valeria a obrigação de entrega da declaração, se A Administração fosse vedado verificar a veracidade das informações prestadas.

25.1.16. No entanto, por outro lado, obedecendo ao mandamento do artigo 5º, inciso X, da CF, da inviolabilidade da intimidade, a legislação obriga um sério comportamento ético-profissional os servidores que tenham conhecimento destas informações. Ai, sim, está o sigilo bancário pleiteado na impugnação, e não na transferência de informações bancárias de instituições privadas para um órgão de Estado, que possui a responsabilidade de sigilo em um espectro maior que é o sigilo fiscal que ao bancário absorve.

25.1.17. In casu, como não houve qualquer ilegalidade no procedimento de obtenção de informações bancárias, as provas obtidas pela fiscalização são licitas e legítimas para instruir o lançamento.

AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO

25.2. não há que se falar, tampouco, que a ampla defesa e o contraditório não foram a ela garantidos: cumpre esclarecer que não ha que se falar em cerceamento do direito de defesa antes de iniciado o prazo para a impugnação do lançamento, haja vista que no decurso da ação fiscal não existe litígio ou contraditório. Para comprovar tal assertiva é suficiente a transcrição do artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

"Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento."

25.3. A ação fiscal é uma fase pré-processual, ou seja, é fase na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes são conferidos pelos artigos 194, 195 e 197 a 200, todos do Código Tributário Nacional, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias.

25.4. é a partir da lavratura do auto de infração que o contribuinte, em discordando da exigência fiscal, poderá opor resistência A pretensão, respaldado pelas garantias constitucionais ao contraditório e A ampla defesa, assim inaugurando o processo administrativo de exigência de crédito tributário. Destarte, o devido processo legal pelo

qual pugna a interessada, como resulta notório dos autos, encontra-se higidamente preservado.

25.5. Além do mais, o auto de infração é um mero procedimento, considera-se o *procedimento* como a sucessão encadeada de atos que prepara um ato final, enquanto *processo* implica, além do vínculo entre os atos, vínculos jurídicos entre os sujeitos, envolvendo direitos, deveres, poderes na relação processual. Processo implica, sobretudo, atuação dos sujeitos sob o prisma contraditório. E a lide começa após a lavratura do Auto de Infração.

26. Logo, na verdade, não teria sentido anular-se o auto de infração por cerceamento do direito de defesa, porque auto de infração não cerceia a defesa do contribuinte que sempre poderá exercer sua defesa, inclusive para dizer que é nulo ou improcedente, como a impugnante o fez na sua peça de defesa.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

27. Quanto ao fato alegado pela impugnante de que a auditora fiscal estendeu a fiscalização e ultrapassou o prazo máximo para sua finalização sem a prorrogação científica A impugnante, visto que o MPF fixa um prazo para ultimação dos trabalhos da fiscalização de 120 dias, também não cabe a nulidade da ação fiscal por esta razão, porque:

27.1. compulsando os autos verifica-se que, a fiscalização, nos Termos de Início de Fiscalização, e em todas as intimações efetuadas, fez constar o número do MPF e que o procedimento fiscal é fiscalização do IRPJ dos períodos de 01/2005 a 12/2005;

27.2. o contribuinte foi intimado a apresentar, conforme o Termo de Início de Fiscalização, o contrato social completo com as respectivas alterações, o livro Razão e manter à disposição da fiscalização, para exame, todos os documentos e papéis que serviram de base A escrituração de seus livros fiscais e comerciais relativos ao período de janeiro a dezembro de 2005, logo, de acordo o MPF (fl. 189).

27.3. como mencionado acima, o MPF n.º 0720100.2009-01233-8 autorizou a fiscalização do IRPJ, no entanto, os lançamentos do PIS, da COFINS, da CSLL, foram por decorrência lógica das infrações averiguadas, ou melhor, sendo constatada omissão de receitas, o contribuinte deixou de pagar o IRPJ e CSLL, assim como o PIS e a COFINS pela mesma omissão, além dos tributos levantados em verificações preliminares.

28. Vejamos o comando do § 1º do art. 7º da Portaria n.º 11.371, de 12 de dezembro de 2007 que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

NO MÉRITO

DOS LIVROS E DO LIVRO CAIXA

38. Alega a interessada que não estava obrigada à escrituração do livro Razão, visto que no ano calendário de 2005 optou pelo lucro presumido e, quanto ao livro Caixa, foi solicitado prazo para entrega do mesmo, o que não foi apreciado pela auditora.

39. Verifica-se, na documentação anexa, que quando intimado e reintimado (fl. 34/6; 38/40; 52/4; 103/5) para a apresentação de livros contábeis, a Fiscalização concedeu, reiteradamente: o prazo de 10 dias para a apresentação dos livros Razão ou Caixa em 9/06/2009 (fls. 35 e 37); o prazo de 10 dias, em 17/06/2009, para o livro Razão (fls. 39 e

41); o prazo de 5 dias para os livros Razão ou Caixa, em 07/07/2009 (fls. 52 e 55) ; o prazo de 10 dias para os livros Razão ou Caixa, em 10/09/2009 (fls. 103 e 106).

40. Vemos, assim, que não cabe razão ao contribuinte alegar que o seu pedido de prazo para entrega do livro Caixa não foi apreciado pela auditora: em todas as oportunidades em que ela se manifestou, não só se pronunciou quanto ao pedido do contribuinte, como concedeu diversos prazos para a apresentação dos livros Razão e Caixa. A primeira exigência, alegou ser desobrigado, e à segunda, alegou que estava escriturando o livro Caixa, mas até o momento da lavratura do auto de infração, mais de 5 meses após o inicio da fiscalização, a impugnante não cumpria a exigência fiscal.

41. A autuada invoca a lei para exonerar-se da obrigação de escriturar os livros da contabilidade comercial e fiscal alegando ser tributada pelo lucro presumido, além de fazer reiteradas alegações de que estaria escriturando o livro Caixa do ano calendário de 2005, sem nunca tê-lo apresentado. Vejamos o que diz o RIR/99 sobre esse tema:

(...)

42. Podemos ver que a obrigatoriedade de escrituração contábil, nos termos da legislação comercial, só é não aplicável à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá ser escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária. Ou seja, se o livro Caixa estiver regularmente escriturado, então a empresa fica dispensada da escrituração contábil. Não consta que o livro Caixa da impugnante tenha sido escriturado durante o ano-calendário de 2005 e, portanto, os livros Diário, Razão, Registro de Inventário, etc, deveriam estar regularmente escriturados.

43. Destarte, não havendo escrituração contábil regular e, tampouco, inexistindo Livro Caixa escriturado no decorrer do ano calendário de 2005, é imprestável a contabilidade da empresa para fazer prova junto ao fisco dos atos e fatos contábeis ocorridos no período descrito. Decorre daí justificar-se plenamente o arbitramento do lucro pela fiscalização, nos termos da lei:

(...)

44. No caso em tela, o lucro foi arbitrado pelo fato de o sujeito passivo ter deixado de apresentar à autoridade tributária os livros Razão e Caixa na forma do art. 530, III, do RIR199. Neste momento, cumpre lembrar que o arbitramento do lucro não é uma penalidade imposta ao contribuinte, mas somente uma metodologia de apuração do lucro tributável, diante de ausência de elementos confiáveis que permitam apurar o lucro presumido.

DA PERÍCIA

45. A respeito dos temas "prova", "diligências e perícias" e "juntada de documentos", dispõe especificamente o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

(...)

47. Como visto, a legislação transcrita determina a apresentação da prova no momento da impugnação, admitida a dilação do prazo para formação de prova documental apenas quando: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

48. Por outro lado, na solicitação de diligência e/ou perícia devem ser atendidos os requisitos previstos para sua formulação, sob pena de indeferimento, a teor do já citado art. 16, inciso IV, § 1º, do Decreto nº70.235, de 1972.

49. Ademais, a adoção do procedimento de diligência ou perícia, acima mencionado, objetiva, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação as provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando, portanto, a suprimir o encargo que cabe aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a cada um compete.

50. Ressalte-se que o Código Tributário Nacional — CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve h. contribuinte a observância da guarda dos documentos que acobertam a escrituração, nos seguintes termos:

(...)

53. De se concluir que cumpre ao sujeito passivo a emissão de documentos em conformidade com a legislação, bem como a sua guarda, juntamente com a respectiva escrituração contábil e fiscal, enquanto não prescritas eventuais ações relativamente aos anos-calendário afetados por aquele resultado.

54. No presente caso, não foram cumpridos os requisitos para apresentação posterior de provas, tão pouco para a realização de diligencia ou perícia. Ademais, entende-se incabível a realização de perícia em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação.

DA OMISSÃO DE RECEITA

55. Segundo o Relatório Fiscal datado de 16/11/2009 de lavra da autuante, fls 1826 a 1836, foi configurado pela mesma que:

55.1 "Em fiscalização realizada na empresa "SST SERVIÇOS E REPRESENTAÇÕES LTDA", CNPJ 02.692.381/0001-42, concluímos, que os valores que circularam pela conta-corrente dela no Banco Bradesco, pertenciam de fato a empresa "JACARAIPE COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA", já que foram valores referentes a vendas por ela feitas. A "SST SERVIÇOS E REPRESENTAÇÕES LTDA", CNPJ 02.692.381/0001-42, tendo sido intimada a justificar a ocorrência de depósitos em sua conta-corrente no banco BRADESCO apresentou documentação referente aos mesmos, informando que estes depósitos pertenciam à empresa "JACARAIPE COMERCIO DE BEBIDAS LTDA", CNPJ 05.534.366/0001-64. (...) A falta da comprovação requerida consolidou a presunção legal de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários (não contabilizados), cuja origem a contribuinte, regularmente intimada, não logrou comprovar, nos termos previstos no art. 287 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 -RIR/99, o qual tem como base legal o art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

55.2 A "SST SERVIÇOS E REPRESENTAÇÕES LTDA", CNPJ 02.692.381/0001-42, tendo sido intimada a justificar a ocorrência de depósitos em sua conta-corrente no banco BRADESCO apresentou documentação referente aos mesmos, informando que estes depósitos pertenciam a empresa "JACARAIPE COMERCIO DE BEBIDAS LTDA", CNPJ 05.534.366/0001-64.

55.3 A auditoria nas contas-correntes da empresa, fls. 278 a 406 e 1315 a 1587, levou aos seguintes valores creditados:

(...)

55.4- Reitero que até a presente data não consta pagamento de nenhum dos débitos declarados, nem houve a entrega dos Livros Contábeis.

56. Da análise dos fatos, verifica-se que a autuada usava contas de outra empresa para registrar o seu movimento comercial, econômico e financeiro, sendo que não comprovou com a sua própria documentação contábil-fiscal, ou seja, com a

apresentação do livro Caixa e Razão, bem como com as notas fiscais próprias, que tal movimento estaria regularmente escriturado em sua contabilidade e que a sua receita operacional teria sido integralmente oferecida à tributação.

57. A autuação se pautou por ter a interessada infringido a legislação de regência, cf. capitulada no auto de infração:

(...)

61. No presente caso, a fiscalização promoveu intimação, tomando o cuidado de individualizar as operações questionadas, fornecendo à contribuinte, inclusive, cópia dos extratos bancários analisados, como já ressaltado neste voto. E permanecendo indemonstrada a origem dos recursos discriminados, a hipótese subsume-se perfeitamente ao fato jurídico tributário descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária.

62. Por não ser admissível prejuízo à incidência tributária pela impossibilidade de se produzir a prova direta da infração, a presunção de omissão de receita construída a partir de tal indicio é suficiente para manutenção da exigência, até porque admitida legalmente.

63. Cumpre ao Fisco, em tais circunstâncias, tão só provar o indicio, como, de fato, foi feito. A relação de causalidade, entre ele e a infração imputada, é estabelecida pela própria lei, o que torna licita a inversão do ônus da prova e a consequente exigência atribuída contribuinte de demonstrar que tais valores não são provenientes de receitas omitidas, mantidas margem da escrituração regular ou em poder dos sócios.

64. Não há falta de justa causa para o lançamento, como quer a interessada, vez que a tributação recaiu sobre depósitos bancários de origem não comprovada, ainda que tais depósitos refiram-se à atividades operacionais da mesma. A prova contrária presunção legal de receitas omitidas relacionadas aos depósitos, como dito, não foi fornecida pela autuada, pelo que se mantém o entendimento do autuante de que houver omissão de receita caracterizada pela presença na escrituração fiscal de terceiros, em nome da autuada, de valores depositados em conta bancária do Banco Bradesco e não declarados ou oferecidos à tributação.

SOBRE FATO GERADOR LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO PELO IMPUGNANTE 65. A impugnante alega que lhe foi exigido IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre fato gerador por ela já lançado por homologação, tendo a agente fiscal ilegalmente exigido tributo novamente sobre a mesma hipótese de incidência. Mas, não é verdade, pois o lançamento efetuado atingiu somente as receitas não declaradas pela impugnante ou por ela oferecidos à tributação e relacionadas aos valores depositados no Banco Bradesco. Ademais, a interessada deveria ter especificado quais valores são esses aos quais ela se refere, o que não fez. Assim, dizer ou alegar algo mas não provar o que disse ou alegou tem o mesmo efeito de não dizer. Se o houvesse feito, ou seja, se a impugnante tivesse quantificado quanto aos tributos que alega terem sido objeto de *bis in idem*, seria possível analisar tais informações para se chegar a uma conclusão sobre a pertinência das alegações. Não o fazendo, reserva-se o julgador ao entendimento manifestado pelo autuante.

SOBRE VALORES DECLARADOS EM DCTF, DIPJ E DACON

67. Verifica-se que as alegações da interessada de que foram pela autuante desconsiderados os valores regularmente declarados por meio de DCTF, DIPJ e DACON, o que afrontaria o princípio da legalidade e constituiria bitributação, não se sustenta. De fato, os valores declarados em DCTF coincidem com aqueles declarados em DIPJ, mas consulta ao sistema de pagamentos FISCEUSIEF/SRF não confirmaram qualquer recolhimento efetuado para quitar os débitos declarados. Desta forma, deverão eles ser inscritos em dívida ativa da União.

68. Por outro lado, os valores lançados no auto de infração que ora se discute são exclusivamente aqueles oriundos de depósitos bancários pertencentes à impugnante que se encontravam em conta bancária da SST Serviços e Representações Ltda. Os tributos relativos exclusivamente a este lançamento não foram declarados e ou recolhidos pela interessada e, portanto, foram corretamente lançados pela fiscalização em atendimento ao artigo 142 do CTN:

(...)

69. Desta forma, as alegações da interessada não podem prosperar e considero o lançamento corretamente efetuado.

DOS LANÇAMENTOS DE CSLL, PIS e COFINS.

70. Os presentes lançamentos da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o financiamento da seguridade social e do programa de integração social são meras decorrências dos fatos apurados na ação fiscal instaurada contra a interessada, relativa ao imposto sobre a renda de pessoa jurídica. Em consequência, mantendo-se a tributação do IRPJ, iguais sortes colhem os lançamentos da CSLL, PIS e COFINS uma vez que não há fatos novos a ensejar conclusão diversa.

CONCLUSÃO

71. De todo o exposto, voto por não dar provimento à impugnação da interessada e pela manutenção integral do crédito tributário.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa

Declaração de Voto

Declaração de voto - Conselheira Bárbara Melo Carneiro

A presente declaração de voto visa evidenciar os motivos pelos quais adoto entendimento diferente do que foi exposto no voto vencedor, especialmente no que diz respeito à possibilidade de aplicar a técnica do arbitramento do lucro por meio de receitas conhecidas, quando o contribuinte é optante pelo Lucro Presumido. Para fundamentar o entendimento sobre a incompatibilidade, é importante contextualizar as técnicas de apuração do imposto sobre a renda.

O art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), ao definir o fato gerador do imposto sobre a renda, relaciona a sua materialidade à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e dos proventos de qualquer natureza, sendo a base de cálculo o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis (art. 44).

Em uma análise singela, o lucro real, por ter como ponto de partida o resultado contábil, é o que melhor representa a noção constitucional de renda (art. 153, III, da CR/88), razão pela qual pode ser utilizado por qualquer pessoa jurídica. O lucro presumido, por sua vez, é uma faculdade conferida por lei (art. 13 da Lei n.º 9.718/98) aos contribuintes não obrigados à apuração pelo lucro real. Trata-se de técnica simplificada de apuração da base de incidência do imposto, que busca apurar a renda tributável mediante a aplicação, sobre a receita bruta, de percentuais pré-fixados de lucratividade, variáveis de acordo com a atividade exercida.

Já o lucro arbitrado é um método excepcional de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, sendo necessária sua aplicação nas hipóteses taxativamente previstas em lei, que estipula as situações em que não é possível aferir, com segurança, a renda tributável auferida pelo contribuinte.

Assim, as hipóteses que autorizam o arbitramento do lucro estão dispostas no art. 47 da Lei n.º 8.981/1995¹, sendo que as técnicas de apuração estão discriminadas no art. 16 da Lei n.º 9.249/95², art. 27 da Lei n.º 9.430/96³ e art. 51 da Lei n.º 8.981/1995⁴, a serem utilizadas de

¹ Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei n.º 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

² Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

³ Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período

acordo com o contexto fático que enseja a utilização da sistemática do lucro arbitrado, conforme será esclarecido.

de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso I do caput, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Na apuração do lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, os coeficientes de que tratam os incisos II, III e IV do art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, deverão ser multiplicados pela número de meses do período de apuração.

§ 2º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V a VIII do art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração.

§ 3º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 4º Para fins do disposto no § 3º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 5º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 6º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 7º O disposto no § 6º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

⁴ Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.

§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.

§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.

§ 4º Nas alternativas previstas nos incisos V e VI do caput, as compras serão consideradas pelos valores totais das operações, devendo ser incluídos os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Da análise dos dispositivos que tratam do tema, verifica-se que a autorização para o arbitramento do lucro pela autoridade administrativa alcança os casos em que a contabilidade do contribuinte revelar indícios de fraude, for imprestável para a apuração da renda tributável, ou ainda nos casos em que o contribuinte deixar de apresentá-la.

Isso é, sendo o resultado contábil o ponto de partida da apuração da renda tributável, caso esse não seja evidenciado pelo contribuinte, há de se apurar a base de cálculo por meio de métodos alternativos e subsidiários definidos em lei. Conforme leciona Alberto Xavier, o arbitramento do lucro é um processo de adaptação progressiva à realidade:⁵

[...] num primeiro momento tenta aplicar-se a base de cálculo principal ou de primeiro grau – que é o lucro real, demonstrado face à escrituração do contribuinte; num segundo momento, demonstrada a impossibilidade da sua apuração pela escrituração do contribuinte, a lei determina a substituição da base de cálculo principal por uma base de cálculo subsidiária, ainda definida em lei e que é um percentual da receita bruta; num terceiro momento, demonstrada a impossibilidade de apuração da própria base de cálculo subsidiária – a receita bruta – a lei admite, ainda e também a título subsidiário, uma livre atividade administrativa instrutória baseada em métodos indiciários de caráter alternativo.

Destaca-se que essa situação advém da própria impossibilidade de mensurar os aspectos quantitativos anteriores a essa grandeza, ou seja, dos componentes da operação algébrica da qual resulta o “lucro” (real ou presumido), como a própria receita auferida pelo contribuinte, ou então as despesas que seriam dela deduzidas para se chegar ao resultado contábil e, ainda, os valores a serem excluídos e/ou adicionados a esse resultado para apuração do lucro real.

Assim, diante da impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto quando se está diante de uma das situações previstas no art. 47 da Lei nº 8.981/95, autoriza-se a autoridade administrativa a substituir a prova direta (valores escriturados nos livros fiscais) pela prova indiciária.

Feitos esses esclarecimentos, o arbitramento do lucro consiste em metodologia de apuração da renda tributável, de modo que a sua aplicação não subsiste, por óbvio, quando a Fiscalização consegue encontrar a renda tributável do contribuinte. Desse modo, o arbitramento do lucro não consiste em penalidade, ainda que a sua aplicação decorra da ausência ou da imprestabilidade da escrita contábil do sujeito passivo. Assim leciona Bulhões Pedreira (1979, p. 873):⁶

A determinação do lucro mediante arbitramento não é penalidade imposta pelo descumprimento das obrigações acessórias: é instrumento que a lei assegura à autoridade tributária para que, na falta das informações indispensáveis à determinação do lucro real ou presumido, possa fixar a base de cálculo do imposto.

⁵ XAVIER, Alberto. Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 129.

⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas. 2v. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 873,

A lei estabelece critérios a serem observados pela autoridade tributária na fixação do montante do lucro arbitrado, que devem ser aplicados com o objetivo de fixar a base de cálculo – tanto quanto possível – aproximadamente no mesmo montante que seria o lucro real ou presumido.

Nesse sentido, é cediço na doutrina e jurisprudência que o arbitramento é medida extrema e, por isso, somente deve ser utilizado para a apuração do resultado quando não for possível encontrar a renda auferida pela pessoa jurídica. Sobre esse assunto, destacam-se as lições de Coelho e Derzi (1997, p. 354),⁷ para quem o arbitramento é uma simples técnica de viabilizar o lançamento, aplicável quando a apuração da renda não for possível pelos meios usuais em face da inexistência ou imprestabilidade de documentos fiscais.

O objetivo é, portanto, sempre apurar o lucro tributável, tendo em mira o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo que em algumas situações excepcionais e taxativas é necessário adotar o arbitramento como técnica de quantificação da base de cálculo do imposto. Nesse sentido são as lições de Coelho e Derzi (1997, p. 354):⁸

O arbitramento é remédio que viabiliza o lançamento, em face da inexistência de documentos ou da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar. Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de base de cálculo, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita (mesma falha, porém retificável) ou documentação e seja correto em suas informações. Ao contrário. A Constituição Federal, no art. 145, §1º, obriga à tributação de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo, segundo o princípio da realidade.

Nesse sentido, Ferragut (2005, p. 270)⁹ ressalta a necessidade de manutenção da base de cálculo originária, a não ser que a dimensão do critério material da regra-matriz não seja apurável em virtude da inexistência de documentos fiscais hábeis a mensurá-la. Dessa forma, o arbitramento é sempre uma medida excepcional:

[...] o arbitramento é dotado de caráter excepcional, e só deve ser exercido em casos extremos, já que a base de cálculo originária é a que deve ser utilizada por ser a prevista na regra-matriz de incidência tributária e por guardar, a princípio, relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas.

Ratifica-se, desse modo, que se trata de técnica de apuração da base de cálculo do tributo sobre a renda, quando a autoridade administrativa não possui meios de auferi-la através da contabilidade do contribuinte.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário Aplicado. Estudos e Pareceres, 1997, p. 354.

⁸ Ob. cit., p. 354.

⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 270.

Pois bem. Feitos esses esclarecimentos e fixadas as premissas acima, cabe destacar que as hipóteses que autorizam a aplicação do arbitramento como meio para quantificação da base de cálculo do imposto sobre a renda podem ser divididas em duas categorias, em razão da identificação da situação fática que permeia cada uma delas, quais sejam: (i) quando a receita bruta não é conhecida e (ii) quando a receita bruta é conhecida.

Na primeira situação, no caso de não ser possível aferir nem mesmo a receita da pessoa jurídica, ou seja, quando ela não for conhecida, aplicam-se um dos métodos singulares de arbitramento previstos no art. 51 da Lei nº 8.981/1995, como, por exemplo, o arbitramento do lucro com base no valor do patrimônio líquido, ou então da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente.

Assim, nos casos em que a receita bruta é desconhecida, o lucro arbitrado será determinado por meio de procedimento de ofício com a utilização dos índices previstos no art. 51 da Lei nº 8.981/95 (como, por exemplo: 1,5 do lucro real referente ao último período de apuração; 0,7 sobre o valor do capital da sociedade; 0,5 do valor do patrimônio líquido do último balanço conhecido, etc.). Ressalte-se que essas são medidas mais extremas quando se diz do arbitramento do lucro, uma vez que ele será aferido tendo como base grandezas que não possuem relação com a receita bruta, eis que essa é desconhecida.

Por outro lado, quando a receita bruta for conhecida, mas não for possível identificar os outros elementos da equação matemática que permitam aferir a renda tributável (como as despesas dedutíveis e os valores a serem adicionados e/ou excluídos para se chegar ao lucro real), a legislação determina como técnica de arbitramento do lucro a aplicação dos percentuais estabelecidos para apuração do lucro presumido, acrescido de 20% (art. 16 da Lei nº 9.249/95).

Destaca-se que essa sistemática será adotada apenas nas hipóteses em que não for possível aferir o lucro real do sujeito passivo. Isto é, não se admite a sua aplicação quando o contribuinte fez a opção, anteriormente à data do lançamento, pela tributação com base no lucro presumido, desde que, por óbvio, não estivesse impedido de fazê-lo.

O referido texto, em uma leitura isolada, poderia instigar a conclusão no sentido de que essa hipótese de arbitramento, quando a receita bruta é conhecida, poderia ser aplicada indistintamente, tanto para os casos de contribuintes tributados com base no lucro real, quanto para aqueles que tivessem feito a opção pelo lucro presumido. Não é essa a interpretação que se extrai da norma, principalmente ao analisá-la conjuntamente os demais dispositivos que tratam do tema, bem como àqueles que definem o aspecto material do imposto sobre a renda, em uma interpretação sistêmica.

Explica-se: sendo o lucro presumido a opção adotada pelo contribuinte no período fiscalizado, bem como sendo conhecida a sua receita, não há necessidade de se recorrer ao método excepcional para quantificação da base de cálculo do imposto, uma vez que, se a receita bruta é conhecida, é possível apurar a base tributável. Ou seja: para cálculo do lucro presumido basta o conhecimento da receita bruta auferida pelo contribuinte e da atividade econômica que ele exerce. Dessa forma, sendo essas informações conhecidas, descabe a utilização de critérios de arbitramento para se chegar à renda tributável naquele caso.

Em outras palavras, se o arbitramento do lucro é medida excepcional em que se almeja viabilizar o lançamento, já que as informações prestadas pelo contribuinte não são suficientes, nas situações em que a autoridade administrativa possua as informações necessárias e suficientes para o cálculo da base presumida, não há motivos que justificariam a opção por determinar a base de cálculo pelo método arbitrado. Da mesma forma, no caso de contribuinte tributado pelo lucro real, se a Fiscalização conseguir recompor a base tributável, carece de fundamento a utilização da técnica do arbitramento.

Nesse sentido ensinam-nos Coelho e Derzi (1997, p. 354)¹⁰, para quem o arbitramento **NÃO** é uma modalidade alternativa de lançamento e, desse modo, não pode ser utilizado quando o contribuinte mantenha a escrita contábil que contenha as informações necessárias para apuração do lucro tributável (real ou presumido), ainda que falha a escrituração, porém retificável.

A interpretação em sentido contrário evidenciaria a utilização da técnica de arbitramento como penalidade e não como técnica de lançamento para se obter a base tributável. Sendo assim, esse entendimento violaria a própria definição de tributo pelo art. 3º do CTN, qual seja, “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sancão de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A norma que autoriza o arbitramento do lucro tem como premissa a impossibilidade de a autoridade administrativa apurar a renda tributável do contribuinte (lucro real ou presumido), em razão da ausência ou imprestabilidade da sua escrita contábil, conforme delineado anteriormente. Sendo possível a apuração da renda tributável por meio da reconstituição do lucro real ou do lucro presumido, desaparece a premissa que desencadearia a aplicação do método excepcional para quantificação da base de cálculo do imposto, eis que a realidade da base tributável se impõe.

Ademais, o descumprimento do dever de manter em ordem as obrigações acessórias pode desencadear a aplicação das multas isoladas, não constituindo, entretanto, fundamento autônomo para aplicação de método substitutivo de apuração da renda tributável. Nesse sentido, o próprio art. 611 do Decreto nº 9.580/18 dispõe expressamente que “o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis”. Trata-se de mera decorrência lógica dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, já que o arbitramento do lucro não se confunde com a imposição de penalidade em razão do descumprimento de obrigações acessórias.

Ora, sendo conhecida a receita bruta, determina-se a renda tributável presumida e, consequentemente, o imposto sobre a renda devido à Administração Fazendária, para fins de lançamento. Assim, a majoração de 20% sobre uma base de cálculo constituída conforme a norma original do tributo, pelo simples fato de o contribuinte ter deixado de escrutar ou apresentar os livros e registros auxiliares, implicaria a exigência de IRPJ com base majorada

¹⁰ Ob. cit., p. 354.

como penalidade por descumprimento de um dever instrumental. Não se pode confundir arbitramento com arbitrariedade.¹¹

Dessa forma, conclui-se pela impossibilidade da aplicação da base arbitrada quando a receita bruta é conhecida nos casos de contribuinte optante pelo lucro presumido. A interpretação em sentido contrário implicaria subversão da lógica do arbitramento da base de cálculo do imposto de renda e do próprio conceito de tributo definido pelo art. 3º do CTN.

Não é demais lembrar que a interpretação do texto legal não deve se restringir à análise sintática dos dispositivos, já que para extração da norma é necessário compreender a relação entre elas bem como a intenção, os efeitos e os bens jurídicos a que elas fazem referência, conforme evidencia Ávila¹² (p. 189):

[...] a interpretação não pode ser feita por meio de mera identificação da função gramatical e lógica dos vocábulos ou da estrutura sintática das disposições legais. São necessárias conjecturas a respeito da relação entre as normas e as intenções, os efeitos, os fins e os bens jurídicos a que elas fazem referência.

Nesse sentido, Carvalho (2011, p. 196)¹³ evidencia a necessidade de conjugar os textos legais para que se extraia o sentido das normas:

[...] interpretar o direito é conhecê-lo, atribuindo valores aos símbolos, isto é, adjudicando-lhes significações e, por meio dessas, fazer referência aos objetos do mundo [...]. A interpretação pressupõe o trabalho penoso de enfrentar o percurso gerador de sentido, fazendo com que o texto possa dialogar com outros textos, no caminho da intertextualidade, onde se instala a conversão das mensagens com outras mensagens, passadas, presentes e futuras, numa trajetória sem fim, expressão da inesgotabilidade.

Dito isso, a partir de uma interpretação sistêmica, na qual se considera o conceito de renda previsto constitucionalmente e delineado pelo art. 43 do CTN, bem como o caráter não sancionador do tributo (art. 3º do CTN) e a função precípua do lucro arbitrado (art. 47 da Lei nº 8.981/95), sendo esse definido como técnica de apuração da base de cálculo, outra interpretação não há senão aquela que afasta a aplicação do arbitramento do lucro nos casos de pessoas jurídicas com apuração do IR pelo lucro presumido, quando conhecida a sua receita bruta.

Finalmente, ressalta-se que esse entendimento não significa a impossibilidade de aplicar a metodologia de arbitramento do lucro para se apurar a base de cálculo no caso de o

¹¹ MARTINS, Ives Gandra; MURGEL, Maria Inês Murgel. Base de Cálculo do Lucro Arbitrado para Apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro – A Forma Jurídica para calculá-la. Revista Dialética de Direito Tributário nº 193, P. 173- 187.

¹² ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. Revista do Direito Tributário Atual (29), 181-204.

¹³ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 4^a ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 196.

contribuinte ser optante pelo lucro presumido. A questão que se coloca no presente voto é que para se arbitrar a base de cálculo de contribuinte que apure seus tributos pela metodologia presumida é necessário que a receita bruta seja desconhecida. Apenas assim afasta-se a metodologia primária e aplica-se a substitutiva.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o lançamento consubstanciado no Auto de Infração, já que incorreu em erro material com relação à técnica de lançamento elegida para apuração do crédito tributário ora exigido.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro